



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 12466.003443/2008-20  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3202-001.123 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 25 de março de 2014  
**Matéria** MULTA REGULAMENTAR  
**Recorrente** CRISTAL IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.  
RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO: OTOBAI VEÍCULOS E PEÇAS LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Período de apuração: 30/12/2004 a 24/08/2005

IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIRO. RECURSOS FINANCEIROS. PRESUNÇÃO LEGAL.

Presume-se por conta e ordem de terceiro, a operação de comércio exterior realizada mediante recursos financeiros daquele.

LEGITIMIDADE DA AUTUAÇÃO. INFRAÇÃO. RESPONSABILIDADE.

Nas operações de importação na modalidade por conta e ordem de terceiro, o contribuinte do Imposto de Importação é o importador, figurando o adquirente como responsável solidário. Respondem pela infração conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática ou dela se beneficie, bem como o adquirente da mercadoria de procedência estrangeira, no caso da importação realizada por conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.

DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. MERCADORIA CONSUMIDA OU NÃO LOCALIZADA. MULTA IGUAL AO VALOR DA MERCADORIA.

Considera-se dano ao Erário a ocultação do real sujeito passivo na operação de importação, infração punível com a pena de perdimento. Incurrerão em multa igual ao valor da mercadoria os que entregarem a consumo mercadoria de procedência estrangeira importada irregular ou fraudulentamente.

Recursos voluntários negados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento aos recursos voluntários. Ausente o Conselheiro Rodrigo Cardozo Miranda.

Irene Souza da Trindade Torres Oliveira - Presidente

Gilberto de Castro Moreira Junior – Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Irene Souza da Trindade Torres, Luis Eduardo Garrossino Barbieri, Gilberto de Castro Moreira Junior, Charles Mayer de Castro Souza e Thiago Moura de Albuquerque Alves.

## Relatório

Trata-se de recursos voluntários contra decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis, SC (DRJ/FNS), que julgou improcedente as impugnações, respectivamente, por CRISTAL IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA. e OTOBAL VEÍCULOS E PEÇAS LTDA.

Para descrever os fatos, e também por economia processual, transcrevo o relatório constante do Acórdão citado, *verbis*:

*Trata o presente processo de auto de infração lavrado para exigência de crédito tributário no valor de R\$ 304.526,00, referente a multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias importadas, prevista no parágrafo 3º do artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976, com a redação dada pelo artigo 59 da Lei nº 10.637/2002.*

*Depreende-se da descrição dos fatos e enquadramento legal do auto de infração, que a interessada promoveu diversas importações de mercadorias, declarando as operações como se fossem por conta própria, ou seja, figurava como importadora e adquirente das mercadorias importadas. O procedimento de fiscalização, com amparo na Instrução Normativa SRF nº 228/2002, concluiu que as operações eram, em verdade, realizadas por conta e ordem de terceiros, mediante a ocultação dos reais importadores, com o uso de recursos deles provenientes. Intimada a prestar esclarecimentos e apresentar documentos que comprovassem a regularidade das operações, a interessada não logrou êxito, apresentando contabilidade deficiente, de forma que a origem, disponibilidade e transferência licitas dos recursos não ficaram comprovadas. Ao contrário, os documentos analisados comprovaram que os recursos utilizados nas operações de importação tiveram como origem os reais adquirentes das mercadorias, ocultos, aos quais estas eram repassadas mediante simulação de venda. Ficaram caracterizados ainda a falta de capacidade financeira dos sócios da empresa, o subfaturamento de preços, a falsidade dos documentos instrutivos*

dos despachos de importação, e, principalmente, a ocultação dos reais adquirentes das mercadorias importadas, mediante interposição fraudulenta de terceiros.

No caso em apreço, a real importadora, oculta nas operações de importação foi a empresa "Otobai Veículos e Peças Ltda" ("Otobai"), autuada na condição de sujeito passivo solidário (termo de folhas 03). A Otobai foi a real importadora nas operações amparadas pelas Declarações de Importação listadas às folhas 57/58.

Dessa forma, foi proposta a pena de perdimento das mercadorias, como previsto no parágrafo 1º do artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976, com a redação dada pelo artigo 59 da Lei nº 10.637/2002, pela caracterização do disposto no inciso V do mesmo artigo. Em razão de as mercadorias já haverem sido consumidas ou não localizadas, foi lavrado auto de infração para exigência da multa equivalente ao valor aduaneiro das mesmas, como previsto no parágrafo 3º do mesmo artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976, com redação dada pelo artigo 59 da Lei nº 10.637/2002.

Regularmente científicadas por via postal (AR às fls. 450 e 451), a Cristal Importação e Exportação Ltda apresentou a impugnação tempestiva de folhas 453 a 494, com os documentos de folhas 495 a 526 anexados, e a Otobai Veículos e Peças Ltda apresentou a impugnação tempestiva de folhas 528 a 540, com os documentos de folhas 541 a 579 anexados.

Da manifestação da Cristal Importação e Exportação Ltda:

A impugnante alega que "o Auto de Infração guerreado se funda totalmente em indícios e presunções, baseadas em conjecturas mirabolantes, destituídas de lógica e sem trazer prova capaz de sustentar quaisquer afirmações no mesmo contidas".

Defende que "possui indiscutível capacidade financeira para realizar as operações de importação por conta própria, ao contrário do que quer fazer crer a fiscalização, • inexistindo, no caso em tela, qualquer tentativa de fraude ou simulação mediante a interposição fraudulenta de terceiros".

Observa que os contratos de câmbio foram por ela liquidados, com recursos próprios, e que é a única a figurar em todos os documentos relativos às operações de importação, como Declarações de Importação, Licenças de Importação, faturas in voice, packing lists, etc.

Alega que as mercadorias importadas foram por ela adquiridas, ato perfeitamente regular que não caracteriza a importação por conta e ordem de terceiros, conforme artigo 11 da Lei nº 11.281/2006 e Instrução Normativa SRF nº 634/2006.

Traça considerações sobre importação "por conta própria" e "por conta e ordem de terceiros" para defender que as importações que realizou não se caracterizam como "por conta e ordem de terceiros". Embasa sua defesa no Parecer PGFN/CAT nº 1.316, de 11/06/01 e no Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 07, de 13/06/02, bem como nas Instruções Normativas SRF 225/02 e nº 247/2002.

Defende que, por outro lado, é a única responsável pelas importações, porque: - as importações foram feitas em seu nome para posterior venda; as faturas (invoice) foram emitidas exclusivamente em seu nome; os contratos de câmbio foram por ela fumados e liquidados; os pagamentos dos impostos foram realizados com seus recursos; as Declarações de Importação foram por ela registradas, sendo que adquiriria a propriedade das mercadorias

*nacionalizadas e assumiria todos os riscos fiscais, financeiros e comerciais das operações; depois de nacionalizadas as mercadorias passariam a fazer parte de seu estoque contábil e posteriormente seriam vendidas no mercado nacional com o pagamento dos tributos devidos.*

*Alega que não se comprovou a ocultação do sujeito passivo/real adquirente das mercadorias e que "o recebimento de valores pela impugnante, após praticada a operação de importação por sua conta e risco, é decorrente do pagamento devido em razão de negócio jurídico mercantil de venda e compra das mercadorias, pactuado entre a Impugnante e seu cliente, operação esta devidamente acobertada por regular e idôneo documento fiscal."*

*Discorda da afirmação de que haveria "quebra da cadeia de incidência do IPI", pois muitas das mercadorias importadas não sofrem tributação do IPI. Discorda de todas as alegações da fiscalização, em especial a de que houve fraude ou simulação e subfaturamento. Alega que os documentos apresentados, tais como, extratos bancários, limites de crédito junto a instituições financeiras, contratos de mútuo e empréstimos, credibilidade na rápida obtenção de seguros garantia, dentre outros, comprovam sua capacidade financeira.*

*Defende que, se fosse o caso, e conforme julgados das DRJ, "eventual penalidade a ser aplicada ao importador ostensivo no caso de comprovação de cessão de nome — o que não se verifica no caso em tela! - seria tão-somente a aplicação de multa no valor de 10% (dez por cento) do valor da operação." Transcreve ementas de decisões administrativas.*

*Defende a exclusão de sua responsabilidade em razão de ter atuado em conformidade com o entendimento da Secretaria da Receita Federal do Brasil, conform prevê o inciso lido artigo 610 do Regulamento Aduaneiro, e o disposto no ADI nº07/2002 e IN SRF nº 225/2002 e nº 247/2002, em relação à caracterização da importação por conta e ordem de terceiros.*

*Requer seja julgado improcedente o auto de infração, cancelando-se a penalidade proposta.*

*Protesta pela concessão de prazo para a juntada ulterior de documentos.*

*Da manifestação Otobai Veículos e Peças Ltda:*

*Defende a impugnante que a fiscalização não instruiu os autos com contrato firmado entre a importadora e a adquirente, fato que nulifica o auto de infração por atentar contra o disposto no artigo 9º do Decreto nº 70.235/172. Alega que a fiscalização afirma expressamente que a Otobai não possui habilitação para operar no comércio exterior. Assim, por ausência de contrato e habilitação, a Otobai não pode ser enquadrada como adquirente ou encomendante, não havendo a simulação atribuída e sim, simples aquisição de produtos importados diretamente pela Cristal.*

*Protesta contra as conclusões da fiscalização e, especificamente contra a inclusão da Declaração de Importação nº 04/1330688-1, realizada sem qualquer relacionamento com adiantamento ou contrato de câmbio, apenas utilizando-se dos indícios e presunções relacionados às outras DI's.*

*Discorda do argumento de que houve prejuízo aos cofres públicos em face da quebra da cadeia de incidência de IPI, defendendo ser inconstitucional a equiparação do importador a estabelecimento industrial, prevista no Decreto nº4.544/2002.*

*Contesta sua responsabilização solidária sob os argumentos, em síntese, de que há ausência de previsão legal e de que os indícios/omissões/irregularidades são imputáveis unicamente à Cristal.*

*Defende ser confiscatória a multa lançada.*

*Alega que a própria fiscalização informa que à Otobai não foi repassado a totalidade das mercadorias importadas pela Cristal por meio das Declarações de Importação autuadas, apenas "grande parte". Defende, assim, que devem ser excluídos os excedentes, para fins de lançamento da multa. O valor a ser exigido não pode exceder a R\$ 239.935,30.*

*Requer o cancelamento total do auto de infração, ou ao menos sua exclusão do pólo passivo. Para argumentar, requer a exclusão da DI nº048/1330688-1 e a redução da multa exigida.*

*É o relatório.*

Em sua decisão, a DRJ/FNS houve por bem manter totalmente o lançamento, conforme ementa transcrita abaixo:

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

*Período de apuração: 30/12/2004 a 24/08/2005*

**DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. MERCADORIA CONSUMIDA OU NÃO LOCALIZADA. MULTA IGUAL AO VALOR DA MERCADORIA.**

*Considera-se dano ao Erário a ocultação do real sujeito passivo na operação de importação, inclusive mediante interposição fraudulenta de terceiros, infração punível com a pena de perdimento, que é - convertida em multa igual ao valor da mercadoria caso tenha sido entregue a consumo ou não seja localizada.*

**IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIRO. RECURSOS FINANCEIROS. PRESUNÇÃO LEGAL.**

*Presume-se por conta e ordem de terceiro, a operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos financeiros daquele.*

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

*Período de apuração: 04/01/2005 a 08/03/2006*

**INFRAÇÃO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.**

*O adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora, responde conjunta ou isoladamente pela infração.*

Inconformadas com tal decisão, ambas as Recorrentes apresentaram recurso voluntário reiterando suas alegações.

Através da resolução 3202-000.026 deste 2ª Turma foi requerida diligência para:

- a) sejam juntadas ao processo cópias completas das DIs nos 05/05609880 e 05/09041366, bem como dos seus documentos instrutivos; e*
- b) sejam demonstrados com clareza os cálculos e/ou fornecidas as informações correspondentes sobre os valores das parcelas discriminadas na planilha de fls. 57/58 do Auto de Infração, como base de cálculo da multa*

*lançada relativa à DI no 05/09041366, de forma a explicar tais parcelas, visto que sua soma diverge do valor da DI e daquele indicado na planilha de fl. 33.*

Abaixo seguem as respostas referentes á diligência solicitada:

*Os extratos das Dis 05/0560988-0 e 05/0904136-6 foram juntadas ao presente Auto às fls. 364/ 367 e 342/348.*

*Embora ambas as DIs tenham sido parametrizadas no canal verde de conferência aduaneira, conseguimos desarquivar os documentos instrutivos dos citados despachos (extrato da DI, Invoice, Packing list e BL), que anexamos ao presente processo, fls. 678 a 697.*

*(...)*

*Os valores descritos nas fls. 33 são resultantes da conversão do valor aduaneiro (CIF) em dólares americanos através da cotação da moeda estrangeira na data do registro da DI...*

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Gilberto de Castro Moreira Junior, Relator

Ambos os recursos voluntários são tempestivos e preenchem os pressupostos de admissibilidade, razão pela qual deles tomo conhecimento, passando a analisar os argumentos trazidos pelas Recorrentes.

### **IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIRO E IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA**

A partir do advento da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, as importações por conta e ordem de terceiros passaram a sofrer sensíveis modificações para colher operações de importação com ocultação do real adquirente das mercadorias.

Tais modificações foram implementadas, notadamente, pelos artigos 77 a 80 da referida MP:

*Art. 77. O parágrafo único do art. 32 do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, passa a vigorar com a seguinte redação:*

*'Art. 32. ....*

*Parágrafo único. É responsável solidário:*

*I - o adquirente ou cessionário de mercadoria beneficiada com isenção ou redução do imposto;*

*II - o representante, no País, do transportador estrangeiro;*

*III - o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.’ (NR)*

*Art. 78. O art. 95 do Decreto-Lei nº 37, de 1966, passa a vigorar acrescido do inciso V, com a seguinte redação:*

*‘V - conjunta ou isoladamente, o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso da importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.’ (NR)*

*Art. 79. Equiparam-se a estabelecimento industrial os estabelecimentos, atacadistas ou varejistas, que adquirirem produtos de procedência estrangeira, importados por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.*

*Art. 80. A Secretaria da Receita Federal poderá:*

*I - estabelecer requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora por conta e ordem de terceiro; e*

*II - exigir prestação de garantia como condição para a entrega de mercadorias, quando o valor das importações for incompatível com o capital social ou o patrimônio líquido do importador ou do adquirente.”*

Posteriormente, sobreveio a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, cujo artigo 27 erigiu presunção legal para tais operações:

*“art. 27. A operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.”*

Note-se que a partir da Lei nº 10.637/02, a presunção legal se aperfeiçoa com o mero emprego de recursos de terceiros.

De posse do poder normativo que lhe foi conferido pelo artigo 80, I da MP nº 2.158-35/01, a Secretaria da Receita Federal expediu a Instrução Normativa SRF nº 225, de 18

de outubro de 2002, estabelecendo requisitos e características da importação por conta e ordem de terceiro:

*“Art. 1º O controle aduaneiro relativo à atuação de pessoa jurídica importadora que opere por conta e ordem de terceiros será exercido conforme o estabelecido nesta Instrução Normativa.*

*Parágrafo único. Entende-se por importador por conta e ordem de terceiro a pessoa jurídica que promover, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria adquirida por outra, em razão de contrato previamente firmado, que poderá compreender, ainda, a prestação de outros serviços relacionados com a transação comercial, como a realização de cotação de preços e a intermediação comercial.*

(...)

*Art. 3º O importador, pessoa jurídica contratada, devidamente identificado na DI, deverá indicar, em campo próprio desse documento, o número de inscrição do adquirente no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ).*

*§ 1º O conhecimento de carga correspondente deverá estar consignado ou endossado ao importador, configurando o direito à realização do despacho aduaneiro e à retirada das mercadorias do recinto alfandegado.*

*§ 2º A fatura comercial deverá identificar o adquirente da mercadoria, refletindo a transação efetivamente realizada com o vendedor ou transmitente das mercadorias.*

*Art. 4º Sujeitar-se-á à aplicação de pena de perdimento a mercadoria importada na hipótese de:*

*I - inserção de informação que não traduza a realidade da operação, seja no contrato de prestação de serviços apresentado para efeito de habilitação, seja nos documentos de instrução da DI de que trata o art. 3º (art. 105, inciso VI, do Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966);*

*II - ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, do comprador ou responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros (art. 23, inciso V, do Decreto-lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, com a redação dada pelo art. 59 da Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002).*

*Art. 5º A operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.*

Também a Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, disciplinou a importação por conta e ordem de terceiros, nos seguintes termos:

*“art. 12. Na hipótese de importação efetuada por pessoa jurídica importadora, por conta e ordem de terceiros, a receita bruta para efeito de incidência destas contribuições corresponde ao valor da receita bruta auferida com:*

*I – os serviços prestados ao adquirente, na hipótese da pessoa jurídica importadora; e*

*II – da receita auferida com a comercialização da mercadoria importada, na hipótese do adquirente.*

*§ 1º Para os efeitos deste artigo:*

*I – entende-se por importador por conta e ordem de terceiros a pessoa jurídica que promover, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria adquirida por outra, em razão de contrato previamente firmado, que poderá compreender, ainda, a prestação de outros serviços relacionados com a transação comercial, como a realização de cotação de preços e a intermediação comercial;*

*II – entende-se por adquirente a pessoa jurídica encomendante da mercadoria importada;*

*III – a operação de comércio exterior realizada mediante a utilização de recursos de terceiros presume-se por conta e ordem destes; e*

*IV – o importador e o adquirente devem observar o disposto na Instrução Normativa SRF nº 225, de 18 de outubro de 2002.”*

Ressalve-se que com isso, não se afirma que todo e qualquer trânsito de recursos de terceiros pelas contas da importadora implicarão em operações de importação por conta e ordem de terceiros.

As presunções, como se sabe, cedem frente a prova que lhes infirme a causa que as originou.

Todavia, para desafiar a presunção, é preciso que se demonstre que os valores que transitaram pelas contas da importadora não o foram custear as importações.

Compulsando-se os autos, vê-se que a fiscalização logrou demonstrar ao menos duas evidências que indicam a ocultação do real importador: (i) a falta de capacidade econômica da Recorrente, demonstrada através do confronto entre as contas de patrimônio líquido e os gastos com importações (fls. 36 e seguintes) e (ii) a descrição dos pagamentos e fechamentos de câmbio constantes do auto de infração abaixo reproduzida (fls. 32 e 33):

*Assim, a OTOBAI efetuou depósitos (créditos via transferência bancária) nos dias 03/03/2005 e 29/04/2005 nos valores de R\$ 50.527,00 (Documento 21001221) e R\$ 176.464,28 (Documento 21001169) respectivamente, no Banco Rural, Agência 050, conta 06 001049-5, de titularidade da CRISTAL. Nos mesmos dias, 03/03/2005 e 29/04/2005, foram liquidados contratos de câmbio Para pagamento de importação nos valores de R\$ 50.335,22 e R\$ 175.796,25, na mesma conta acima citada.*

*A liquidação de R\$ 50.335,22 refere-se ao Contrato de Cambio nº 05/004725, de 03/03/2005, referente a Di n2 05/0904136-6, de 23/08/2005 conforme a planilha " OPERAÇÕES EFETUADAS POR CONTA DA PRÓPRIA IMPORTADORA, COM CÂMBIO CONTRATADO PELA IMPORTADORA COM RECURSOS PRÓPRIOS - 2005" e a "PLANILHA 2005 - DÉBITOS", fornecidas pela CRISTAL.*

*(...)*

*A DI n2 05/0904136-6 deu entrada na CRISTAL através da Nota Fiscal de Entrada nº 2371 de 23/08/2005. Essas mercadorias, em sua maior parte (500 unidades de um total de 34d)00 unidades), foram vendidas à empresa "OTOBAL VEÍCULOS E PEÇAS LTDA, conforme Notas Fiscais de Venda de números: (3560, 3561, 3562), de 02/09/2005, e (3786, 3787 e 3788) de 10/10/2005, conforme a planilha acima citada.*

*O pagamento de câmbio de R\$ 175.796,25 refere-se ao Contrato de Câmbio n 05/009334, de 29/04/2005, referente a Di n2 05/0560988-0, de 31/05/2005, conforme "Planilha Débitos - 2005", fornecida pela CRISTAL.*

*(...)*

*A Di n2 05/0560988-0 deu entrada na CRISTAL através da Nota Fiscal de Entrada n2 2280 de 31/05/2005. Essas mercadorias, em grande parte, foram vendidas à empresa OTOBAI VEÍCULOS E PEÇAS LTDA, conforme Notas Fiscais de Venda de números: 3319, 3320 de 06/06/2005; 3383 de 07/07/2005 e 3429 de 02/08/2005, conforme a planilha acima citada*

*Como pode se observar, a OTOBAI pagou integralmente o câmbio referente a DI nº 05/0560988-0. Esse câmbio foi pago pela OTOBAI em 03/03/2005, muito antes do início das vendas das respectivas mercadorias que data de 06/06/2005.*

*Como já explicado acima, as mercadorias não foram em sua totalidade repassadas para a OTOBAI, fornecedora dos recursos para a importação, e verdadeira importadora das mercadorias da citada DI.*

*O relacionamento entre a CRISTAL e a OTOBAI VEÍCULOS E PEÇAS LTDA é claro.*

*Embora a CRISTAL registre as operações como sendo "próprias", é a OTOBAI que providencia o pagamento antecipado do câmbio, conforme já demonstrado acima, além de outras despesas, e recebe as mercadorias após nacionalizadas.*

*Da mesma forma, a CRISTAL declarou como por conta própria e repassou integralmente para a OTOBAI as mercadorias nacionalizadas através da DI n 04/1330688-1.*

*Conclui-se, por todo o exposto, que a CRISTAL praticou INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA, junto à OTOBAI VEÍCULOS E PEÇAS LTDA, nas operações acobertadas pelas DI's n 05/0904136-6, 05/0560988-0 e 04/1330688-1...*

Por outro lado, compulsando-se os recursos voluntários manejados pelas Recorrentes, não se vê contraprova capaz de demonstrar que as movimentações supracitadas, especialmente as antecipações da OTOBAI em favor da CRISTAL, deram-se em operações de importação por encomenda ou por outro motivo que as justificassem.

Deixando as Recorrentes de provar que os recursos antecipados à CRISTAL por sua parceira não se destinavam a custear as operações de importação por ela promovidas como se fossem suas, e tendo a fiscalização satisfatoriamente demonstrado a coincidência entre datas e montantes das movimentações financeiras entre as empresas, dentre outras evidências, sendo da essência da importação por conta e ordem o emprego de recursos de terceiros para se promover tais operações, tem-se presente a hipótese capaz de fazer irromper a presunção de que trata o artigo 27 da Lei nº 10.637/02, mantendo-se hígida tal presunção, visto que não desafiada por contraprova capaz de infirmá-la.

Portanto, sendo essas as premissas que pautaram o lançamento, sem razão as Recorrentes quando alegam que as operações por elas promovidas seriam de importação por encomenda, operação essa com contornos próprios e que não admite o emprego ou uso de recursos de terceiros do encomendante.

Para que não pare dúvida sobre os critérios que separam a importação por conta e ordem da importação por encomenda, veja-se o que determina o artigo 1º da Instrução Normativa SRF nº 634, de 24 de março de 2006:

*“art. 1º O controle aduaneiro relativo à atuação de pessoa jurídica importadora que adquire mercadorias no exterior para revenda a encomendante predeterminado será exercido conforme o estabelecido nesta Instrução Normativa.*

***Parágrafo único. Não se considera importação por encomenda a operação realizada com recursos do encomendante, ainda que parcialmente.***” (g.n.)

Como se vê, há uma clara vedação ao emprego de recursos de terceiros na modalidade de importação que as Recorridas dizem ter promovido.

Demonstrando-se mediante prova documental que as movimentações entre as empresas indicam que recursos da adquirente foram empregados pela importadora para promover as operações, com ocultação da real importadora, não há falar em importação por encomenda, pois a uma, a operação de importação por encomenda não se confunde com a importação por conta e ordem, e a duas, ao tempo em que ocorreram os fatos geradores, já existia a presunção do artigo 27 da Lei nº 10.627/02 e, como se buscou demonstrar, não lograram as Recorrentes infirmar a presunção mediante contraprova.

Dessa forma, entendo que as transações entre as empresas não tem força suficiente para afastar a presunção legal de que a operação em exame é de importação por conta e ordem de terceiros.

#### **DA OCULTAÇÃO DO REAL IMPORTADOR.**

Como já mencionado no item anterior, o art. 27 da Lei nº 10.637/02 erigiu presunção legal sobre as operações de comércio exterior que tenham seus custos arcados por terceiros. Assim, realizando-se operação de comércio exterior mediante a utilização de recursos de terceiros – o que, aliás, ficou demonstrado nos autos –, presume-se por conta e ordem do adquirente.

Tendo em vista que as Recorrentes desafia a presunção de que operação em pauta deu-se por conta e ordem de terceiros, faz-se necessário tecer alguns comentários acerca das presunções. Segundo a doutrina, existem duas modalidades de presunção, a simples e a legal. A primeira é fruto da análise e interpretação dos fatos feitas pelo aplicador do direito, tendo caráter bastante subjetivo. Já a segunda tem origem legislativa, na medida em que é imposta por Lei. Essa última também se subdivide em duas categorias: (i) relativa; e (ii) absoluta.

A diferença entre a presunção simples e a legal se encontra no ônus da prova. Em relação à simples, quem alega tem o dever de comprovar sua tese, ainda que por meio de prova indireta. Já para presunção legal, se for relativa, inverte-se o ônus da prova, cabendo ao acusado demonstrar que os fatos por ele praticados não se enquadrariam na hipótese a qual a lei atribuiu a presunção; mas se for absoluta, não cabe prova em contrário.

Quando a este instituto, cabe extrair trecho de um artigo de Maurício Barros e Nelson Albino Neto:

*“Dentre as presunções legais, há, ainda, a divisão entre as relativas (iuris tantum) e as absolutas (iuris et de iure), assim classificadas conforme a admissibilidade, ou não, de prova em contrário, respectivamente. Para LUÍS*

*EDUARDO SCHOUERI, 'a presunção relativa nada mais faz, em princípio, do que dispor sobre o ônus da prova: reza que, em determinados casos, uma circunstância que, em si, dependeria de prova, dispensa comprovação; tal circunstância é tida por verdade, até que se consiga demonstrar o contrário.' Já as 'presunções absolutas' correspondem às disposições legais que qualificam determinados fatos como verdadeiros, independentemente da produção de prova em contrário (vedadas). – SANTI, Eurico Marcos Diniz de; ZILVETI, Fernando Aurelio; MOSQUEIRA, Roberto Quiroga (coord.). A Prova no Processo Administrativo Federal – Simulação, Presunções e a Visão dos Conselhos de Contribuintes in Tributação de Empresas – Curso de Especialização, São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 411-412.*

No presente caso, estamos diante de uma hipótese de presunção legal relativa. Para desafiá-la, as Recorrentes deveriam ter trazido sólidos elementos para comprovar que os negócios firmados com a empresa OTObAI tinham contornos de uma importação em nome próprio, seguida de operação de compra e venda.

Contudo, da análise dos documentos acostados aos autos, nota-se que não há prova de que tal tenha ocorrido.

Em situações como a que se apresenta, como se buscou demonstrar no item precedente, faz-se indispensável a apresentação de prova contundente de que se trata de importação por conta própria, a ponto de desfigurar a presunção legal instituída pelo art. 27 da Lei nº 10.637/02.

Restando claro que a presunção legal prevalece no caso em tela, cumpre também lembrar que as formalizações de obrigações acessórias devem refletir a efetiva operação levada a cabo pelo contribuinte.

Nesse sentido, dispõe a IN nº 225/02 que, nas importações por conta e ordem de terceiro, os dados do real adquirente devem ser mencionados na declaração de importação, assim como o contrato firmado entre as partes deve ser apresentado à autoridade aduaneira para fiscalização.

Se assim não for feito, por fraude, simulação ou interposição fraudulenta de terceiros, as partes envolvidas devem responder solidariamente pela infração, estando sujeitas à pena de perdimento, conforme estabelece o art. 23, V do Decreto-Lei nº 1.455/76.

Cabe ressaltar que tal dispositivo condicionou intencionalmente a aplicação desta penalidade somente aos casos em que reste evidenciado o intuito de fraude ou simulação de operações comerciais. Isso porque a finalidade almejada não é penalizar o contribuinte que, por descuido ou mero erro, deixou de cumprir corretamente com suas obrigações acessórias,

mas, sim, evitar que eventos mais danosos ocorram em decorrência da omissão dolosa do real adquirente das mercadorias importadas.

Com isso em mente, para esclarecer o presente conflito, é pertinente abordar o conceito e a caracterização do instituto da simulação. Segundo Pontes de Miranda, “quem simula aparenta, faz ver-se, ouvir-se, ou sentir-se, o que não se vê, não se ouve e não se sente. Quer se tenha por existente o que não existe. [...] Põe-se, em vez do que é verdadeiro, o que se parece com o verdadeiro e não o é. Quem dissimula encobre o verdadeiro.” – (*Tratado das Ações*, Tomo II, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971, p. 273).

Como o Direito Tributário vale-se de conceitos de outros ramos do Direito, como, de resto, reconhece o art. 109 do CTN, a fim de se determinar o alcance de expressões por ele empregadas, vale visitar definições já consagradas em outros domínios jurídicos. Desta forma, ao analisarmos o art. 167, § 1º do Código Civil, nota-se que:

*"Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.*

**§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:**

*I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;*

*II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;*

*III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.*

*§ 2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado."*

Tendo em vista que a operação praticada entre a contribuinte e responsável solidária se revestiu da forma de uma importação em nome próprio, seguida da venda de mercadorias, quando, na verdade, observando-se o conjunto de normas que disciplinam as operações de importação por conta e ordem de terceiros já explicitadas, deveria ter se formalizado como tal, houve evidente simulação na forma do inciso I do artigo supracitado.

Por ter restado comprovado que a Recorrente suportou os custos da operação, antecipando recursos à sua parceira com o propósito de promover o despacho aduaneiro de mercadoria importada, restou caracterizada, portanto, a presunção legal do art. 27 da Lei nº 10.637/02, assim, formalizando-se em nome de terceiros as obrigações acessórias, em especial, a declaração de importação, como se a empresa CRISTAL fosse a importadora das mercadorias, não há como desfigurar a simulação.

Nesse sentido, encontram-se julgados desse Conselho:

*“Assunto: Obrigações Acessórias*

*Período de apuração: 10/10/2003 a 09/02/2004*

*Ementa: IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS. OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE DAS MERCADORIAS. CARACTERIZAÇÃO DA OCORRÊNCIA DE DANO AO ERÁRIO. CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO EM MULTA EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO DAS MERCADORIAS.*

*Nos termos da legislação de regência, considera-se dano ao Erário a ocultação do real sujeito passivo da obrigação tributária, em operações de importação (realizadas por conta e ordem de terceiros), infração punível com a pena de perdimento, que é convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro, caso as mercadorias não sejam localizadas ou houverem sido consumidas.” - PAF 10909.001837/2004-38, 2ª Câmara, 3º CC, Dj 08.11.2006.*

Cabe, ademais, dar destaque ao acórdão nº 3102-00.588 deste Conselho, datado de 04 de fevereiro de 2010, de relatoria do Conselheiro José Fernandes do Nascimento, que distinguiu a interposição fraudulenta em: importação sem comprovação da origem dos recursos próprios e importação com recursos de terceiros (ou mediante cessão de nome). Transcrevo, a seguir, trechos do voto vencedor que elucidam referida distinção:

***“Da interposição fraudulenta na importação sem comprovação da origem dos recursos próprios.***

*A não-comprovação da origem, disponibilidade ou transferência lícita dos recursos próprios empregados na operação de importação, bem assim a condição de real adquirente da mercadoria, é causa, simultânea, da presunção da conduta ilícita da interposição fraudulenta e da inidoneidade da pessoa jurídica na operação de importação.*

*No primeiro caso, a não-comprovação dos recursos próprios é fato presuntivo causador do **fato presumido da interposição fraudulenta nas operações de comércio**, que se caracteriza pela ocultação do "sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação", nos termos do §.2º do artigo 23 do Decreto-lei n 2 1.455, de 1976...*

*No segundo caso, o fato presuntivo da não-comprovação dos recursos próprios é causador da conduta inidônea da pessoa jurídica, caracterizada pela sua inexistência de fato como importadora, pois quem, verdadeiramente, está importando é a pessoa jurídica omitida nos documentos que acobertam a operação, conforme estabelecido no § 1º do **art. 81 da Lei nº 9.430, de 1.996.***

*Dessa forma, infere-se que, embora o fato-base seja o mesmo (a não-comprovação dos recursos próprios), as condutas descritas como infração são distintas. Num caso, o referido fato se constitui em prova indireta da conduta infracional, consistente na ocultação do sujeito passivo, real comprador ou responsável pela importação. No outro, ele é prova indireta da inidoneidade da pessoa jurídica importadora (ela inexistente de fato como importadora).*

*No caso, como as referidas infrações não são idênticas, não há que se falar em hipótese de bis in idem, que consiste na incidência de dupla penalização de uma mesma conduta ilícita ou de dupla valoração de circunstância gravosa na determinação da sanção.*

*Logo, é juridicamente plausível a cominação a cada uma delas (infrações) de penalidades diferentes, a saber: (i) **a pena de perdimento da mercadoria e (ii) a sanção de inaptidão de inscrição no CNPJ...***

*Com efeito, em consonância com o estabelecido nos transcritos preceitos legais, a conduta da **interposição fraudulenta nas operações de comércio exterior** é sancionada com a pena de perdimento da mercadoria, por dano ao erário (art. 23, § 1º, do Decreto-lei nº 1.455, de 1976), ao passo que a conduta da inidoneidade da importadora (ou **por inexistência de fato como importadora**) é sancionada com a inaptidão da inscrição no CNPJ (art. 81, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996), sanção administrativa de natureza não-patrimonial de caráter interventivo, segundo alguns doutrinadores, ou suspensiva ou privativa de atividade, segundo outros.*

*Na primeira hipótese, a pena imposta visa ressarcir o erário e castigar o infrator pela conduta ilícita caracterizada por dano ao erário. Já a segunda sanção visa punir a fraude na operação de importação, mediante o uso abusivo da personalidade jurídica, pois quem, verdadeiramente, está importando é a pessoa jurídica omitida nos documentos que acobertam a operação.*

*Ressalto ainda que, para fins da legislação aduaneira, é irrelevante se a empresa existe de fato ou não nos termos da legislação societária. Em outros termos, se é empresa é de "fachada" ou não. Para o direito aduaneiro, é possível a empresa existir de fato, ter pessoal, instalações, atividade operacional etc., e ser considerada inexistente de fato para fins aduaneiros, desde que ela atue na área de comércio exterior ilicitamente, como interposta pessoa, e cometa a infração descrita no comando legal suprarreferenciado.*

### ***Da interposição fraudulenta na importação com recursos de terceiros.***

***A interposição ilícita na operação de importação com recursos de terceiros (ou mediante cessão do nome) caracteriza-se pela comprovação da transferência dos recursos financeiros do caixa ou conta bancária do***

*verdadeiro adquirente da mercadoria, para o caixa ou conta bancária da interposta pessoa (o importador ostensivo). Nesta modalidade de interposição fraudulenta, o importador apenas cede o nome, porém, os recursos empregados no pagamento da operação de importação são integral ou parcialmente fornecidos pelo adquirente ou real importador.*

*No que tange a esta modalidade de interposição ilícita, a legislação aduaneira prevê duas hipóteses de presunção da operação de importação por conta e ordem de terceiro. Uma, prevista no art. 27 da Lei nº 10.637, de 2002 (i), e a outra, no § 2º do artigo 11 da Lei nº 11.281, de 2006 (ii), conforme se infere a partir do teor dos referidos dispositivos...*

*Examinado o teor dos transcritos comandos legais, concluo que, por presunção, duas são as hipóteses de interposição ilícita, caracterizada como sendo importação por conta e ordem de terceiro (ilícita), a saber:*

- a) a realizada mediante utilização de recursos de terceiro, sem o cumprimento das exigências legais estabelecidas para o tipo de importação por conta e ordem de terceiro (artigo 27 da Lei nº 10.637, de 2002); e*
- b) a realizada mediante utilização de recursos próprios, sem o cumprimento dos requisitos e condições estabelecidos para a importação por encomenda (§ 2º do artigo 11 da Lei nº 11.281, de 2006). Por força desta presunção, embora os recursos utilizados na importação sejam do próprio importador, como a mercadoria importada será destinada a um comprador predeterminado (o encomendante), a operação será equiparada a importação por conta e ordem de terceiro (ilícita).*

...

***Da interposição fraudulenta na importação com recursos de terceiros (ou mediante cessão do nome): penalidades aplicáveis.***

*Até 15 de junho de 2007, data em que entrou em vigor o art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, da mesma forma que ocorria com a denominada interposição fraudulenta na importação sem comprovação da origem dos recursos próprios, a conduta ilícita consistente na ocultação dos reais intervenientes ou beneficiários das operações de comércio exterior, mediante mera cessão do nome, aqui denominada (no caso da operação de importação) de interposição fraudulenta na importação com recursos de terceiros, **o importador (ostensivo)** era sancionado com as seguintes penalidades:*

- a) a pena de perdimento por dano ao erário, prevista no § 1º, combinado com o disposto no inciso V, c/c § 2º, do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, ou sua sucedânea, se configurada a hipótese de conversão em penalidade pecuniária de que trata o § 3º do citado art. 23 (**norma geral de interposição fraudulenta no comércio exterior**); e*
- b) a sanção administrativa de inaptidão da inscrição no CNPJ, nos termos do § 1º do art. 81 da Lei nº 9.430, de 1996, com redação dada pela Lei nº*

*10.637, de 2002 (norma especial da inaptidão da inscrição da pessoa jurídica no CNPJ).*

*Por sua vez, o real beneficiário da operação (o importador oculto), continua sendo sancionado apenas com a pena de perdimento por dano ao erário, prevista no § 1º, combinado com o disposto no inciso V e § 2º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, ou multa sucedânea, se configurada a hipótese de conversão em penalidade pecuniária estabelecida no § 3º do citado art. 23.*

*Em relação ao importador (ostensivo), a partir da vigência do referido preceito legal (norma especial de interposição fraudulenta), a prática da conduta da interposição fraudulenta na importação com recursos de terceiros (ou mediante cessão do nome) passou a ser sancionada, exclusivamente, pela multa de 10% (dez por cento) do valor da operação de importação, não podendo ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais). No que tange ao real beneficiário da operação (o importador oculto), alteração alguma houve, seja na definição da infração ou da fixação da penalidade.*

*Trata-se, no caso da infração e penalidade definidas no caput do art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, de penalidade pecuniária especificamente estabelecida para o importador que descumpriu as exigências legais determinadas para a importação por conta e ordem de terceiro ou a importação por encomenda, conforme acima explanado.*

*No meu entendimento, duas circunstâncias corroboram para a conclusão aqui apresentada:*

*a) a primeira: a menção expressa no parágrafo único do art. 33 de que a "hipótese prevista no caput deste artigo não se aplica o disposto no art. 81 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996". Em outros tempos, por expressa determinação legal, a conduta do importador de apenas ceder o nome, com o objetivo de ocultar do conhecimento das autoridades aduaneiras os reais intervenientes ou beneficiários da operação de importação (que corresponde ao sujeito passivo, real comprador ou responsável pela operação de importação), foi excepcionada da hipótese da infração e respectiva penalidade por inidoneidade na condição de importador, motivadora da sanção de inabilitação de sua inscrição no CPNJ; e*

*b) a segunda: a vedação expressa, contida nos arts. 99 e 100 do Decreto-lei nº 37, de 1966, de cominação de mais uma penalidade para infração idêntica cometida pela mesma pessoa, ou seja, a vedação da incidência de bis in idem na fixação da sanção por infração à legislação aduaneira.*

*Cabe esclarecer que o art. 33 da Lei nº 11.488, "de 2007, sancionou com a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação de importação, apenas a conduta do importador (ostensivo), na hipótese de interposição fraudulenta na importação com recursos de terceiros.*

*A contrario sensu, continua sendo sancionada com a pena de perdimento por*

*dano ao erário, prevista no § 1º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, ou, conforme o caso, com a penalidade pecuniária sucedânea, equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, fixada no § 3º do citado artigo, as seguintes condutas:*

*a) do importador (ostensivo), na hipótese de **interposição fraudulenta na importação sem comprovação da origem dos recursos próprios** (inciso V, c/c § 2º, do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976); e*

*b) do real importador, na hipótese de **interposição fraudulenta na importação com recursos de terceiros (ou mediante cessão do nome)**, consubstanciada nas operações de importação por conta e ordem de terceiro ou a importação por encomenda, realizadas sem o cumprimento das exigências legais (inciso V e § 2º, do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, combinado com disposto no art. 27 da Lei nº 10.637, de 2002 e no § 2º do artigo 11 da Lei nº 11.281, de 2006).*

*Em outros termos, a pena de perdimento será sempre aplicada, ou ao importador ou aos reais intervenientes ou beneficiários da operação de importação, conforme o caso. (...)*

*Em suma, com base no que foi exposto, fica demonstrado que:*

*a) a multa de que trata o art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, aplica-se apenas ao importador (ostensivo) e somente na hipótese de **interposição fraudulenta mediante cessão do nome**. Trata-se, portanto, de forma especial de interposição fraudulenta;*

*b) a pena de perdimento ou, se for o caso, a multa sucedânea, prescrita para **a interposição fraudulenta especial ou mediante cessão do nome**, aplica-se apenas ao real importador (o importador oculto), por força da vedação da cominação de mais uma penalidade para idêntica infração (princípio do non bis in idem em matéria de infração à legislação aduaneira); e*

*c) a pena de perdimento prescrita para **a interposição fraudulenta sem comprovação da origem dos recursos próprios**, por impossibilidade lógica, será aplicada somente ao importador (ostensivo).*

*Cabe enfatizar que o entendimento aqui esposado confere sentido e alcance normativo ao disposto no art. 33 em comento, compatível com as normas gerais do direito aduaneiro que disciplina a matéria (arts. 99 e 100 do Decreto-lei nº 37, de 1966) e em consonância com o disposto no inciso V do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, combinado com o § 3º do art. 727 do RA/2009.” (grifou-se)*

#### **DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.**

A OTOBAI não se conforma com sua qualificação como responsável solidária observando que a empresa CRISTAL teve relação com demais empresas.

Ocorre que conforme determina o art. 78 da MP nº 2.158-35/01 (que incluiu o inciso V no artigo 95 do Decreto-lei nº 37/66), o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora, responde solidariamente pelas infrações.

Nesse sentido, vale lembrar que esse Conselho já afirmou que:

*“RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES.*

*Responde pelas infrações, conjunta ou isoladamente, o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.” – PAF 10909.001837/2004-38, 2ª Câmara, 3º CC, Dj 08.11.2006.*

No caso, a operação da OTOBAI com a CRISTAL é facilmente enquadrada na definição de responsabilidade acima citada, desta forma é correta a autuação da empresa solidária.

Sendo assim, não há que se falar em ilegitimidade passiva da OTOBAI ou mesmo em ilegalidade da instrução normativa, já que ela preenche os requisitos para qualificar-se como responsável solidária, bem assim existe Lei que ampara a inclusão do responsável solidário no polo passivo, vindo a instrução normativa apenas discipliná-la.

Dessa forma, diante de todo o exposto, NEGOU PROVIMENTO aos recursos voluntários, mantendo a decisão proferida pela DRJ/FNS por seus próprios fundamentos.

É como voto.

Gilberto de Castro Moreira Junior